

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 258.273 du 21 décembre 2023

A. 233.910/XV-5676

En cause : **la société privée à responsabilité limitée D.I.G.,**
ayant élu domicile chez
M^e Jehan DE LANNOY, avocat,
place Jean Jacobs, 5
1000 Bruxelles,

contre :

la Région de Bruxelles-Capitale,
représentée par son Gouvernement,
ayant élu domicile chez
M^e Benjamin PARDONGE, avocat,
rue des Colonies, 56/6
1000 Bruxelles.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite, par la voie électronique, le 18 juin 2021, la société privée à responsabilité limitée D.I.G. demande l'annulation de :

- « - l'article 5 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 15 avril 2021 relatif à une aide aux entreprises des secteurs des discothèques, des restaurants, des cafés et de certains de leurs fournisseurs, de l'événementiel, de la culture, du tourisme et du sport dans le cadre de la crise sanitaire du COVID-19 (premier acte attaqué) ;
- la décision de la Région de Bruxelles-Capitale prise par application du premier acte attaqué le 21 avril 2021 refusant [de lui] octroyer la prime dite "Tetra" visant à soutenir les secteurs [précités] dans le cadre de la crise sanitaire du COVID-19 (second acte attaqué) ».

II. Procédure

Par une ordonnance du 3 février 2023, l'affaire a été fixée à l'audience du 28 mars 2023, avant d'être remise *sine die*.

Par une ordonnance du 6 octobre 2023, la Présidente du Conseil d'État a renvoyé l'affaire devant l'assemblée générale de la section du contentieux administratif.

Par un arrêt n° 257.891 du 14 novembre 2023, l'assemblée générale de la section du contentieux administratif du Conseil d'État a décidé de rouvrir les débats et de renvoyer l'affaire à la XV^e chambre.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

Les faits ont été exposés dans l'arrêt n° 257.891, précité. Il convient de s'y référer.

IV. Compétence du Conseil d'État

IV.1. Thèse des parties

Les thèses des parties sont exposées dans l'arrêt n° 257.891, précité. Il convient de s'y référer.

IV.2. Examen

1. L'Assemblée générale de la section du contentieux du Conseil d'État a jugé ce qui suit dans l'arrêt n° 257.891, précité :

« 1. Les compétences respectives des cours et tribunaux de l'ordre judiciaire et du Conseil d'État se déterminent notamment en fonction de l'objet véritable du litige. Le Conseil d'État ne peut connaître d'une requête qui, poursuivant en apparence l'annulation de l'acte d'une autorité administrative, a pour objet véritable de faire reconnaître ou rétablir un droit subjectif correspondant à une obligation dans le chef de l'autorité administrative.

2. Aux termes des articles 144, alinéa 1^{er}, et 145 de la Constitution, il appartient aux juridictions de l'ordre judiciaire de connaître des contestations portant sur des droits civils ou des droits politiques, sous réserve, pour ce qui concerne ces derniers, d'une loi qui rendrait une autre juridiction compétente pour en connaître. Les cours et tribunaux connaissent ainsi de la demande fondée sur une obligation juridique précise qu'une règle de droit objectif met directement à la charge d'un tiers et à l'exécution de laquelle le demandeur a un intérêt. La circonstance que l'autorité administrative doit interpréter les critères qui guident son action ou qu'elle est amenée à opérer une qualification juridique ne signifie

pas qu'elle exerce de la sorte un pouvoir discrétionnaire et que l'objet du recours soit étranger aux droits subjectifs.

3. Selon la Cour de cassation, le Conseil d'État est "sans juridiction lorsque la demande tend à l'annulation ou à la suspension d'un acte juridique administratif par lequel une autorité administrative refuse d'exécuter une obligation qui correspond à un droit subjectif du requérant et que le moyen invoqué se fonde sur une règle de droit matériel qui crée cette obligation et détermine le fond de la contestation" (Cass., (ch. réun.), 27 novembre 2020, C.17.0114.N et les conclusions du premier avocat général R. Mortier). Il s'ensuit que le Conseil d'État est incompétent lorsque sont réunies deux conditions (connexes) qui imposent de prendre en compte non seulement l'objet du recours (le *petitum*) mais également le moyen invoqué (la *causa petendi*). La première condition est liée à l'objet du recours, à ce qui est demandé, soit la reconnaissance ou la constatation de l'existence d'un droit subjectif dans le chef du justiciable, étant donné qu'il satisfait à l'ensemble des conditions auxquelles le droit objectif subordonne cette prétention. La première condition n'est remplie que dans la seule hypothèse où la compétence de l'administration est entièrement liée (voir les conclusions de l'avocat général Th. Werquin avant Cass., 11 juin 2010, C.09.0336.F, ainsi que les conclusions du premier avocat général R. Mortier avant Cass, 27 novembre 2020, C.17.0114.N, précité). La seconde condition a trait aux moyens qui sont présentés à l'appui de la demande d'annulation. Le Conseil d'État est sans juridiction lorsque le moyen d'annulation présenté est déduit de la violation de la règle de droit établissant l'obligation (voir les conclusions du premier avocat général R. Mortier avant Cass, 27 novembre 2020, C.17.0114.N, précité).

À cet égard, il ne suffit pas qu'un moyen d'annulation oblige incidemment ou indirectement le Conseil d'État, dans le cadre du contrôle de légalité, à statuer sur l'existence ou sur la portée d'un droit subjectif, pour conclure à l'absence de juridiction du Conseil d'État (Cass. (chambres réunies), 11 juin 2010, C.09.0336.F, les conclusions de l'avocat général C. Vandewal avant Cass. 19 février 2015, C.14.0369.N et les conclusions du premier avocat général R. Mortier avant Cass, 27 novembre 2020, C.17.0114.N, précité).

4. L'existence d'un droit subjectif suppose que la partie requérante fasse état d'une obligation juridique déterminée qu'une règle de droit objectif impose directement à un tiers et à l'exécution de laquelle cette partie a un intérêt. Pour qu'une partie puisse se prévaloir d'un tel droit à l'égard de l'autorité administrative, il faut que la compétence de cette autorité soit liée. (Cass. (chambres réunies) 20 décembre 2007 (2 arrêts), C.06.0574.F en C.06.0596.F ; Cass. 8 septembre 2016 (C.11.0455.F)).

Le Conseil d'État demeure compétent lorsque la naissance du droit subjectif est subordonnée à une décision préalable de l'autorité administrative, qui dispose d'un pouvoir discrétionnaire en ce qui concerne cette décision, sa compétence fût-elle liée en certains domaines. (Cass. (chambres réunies) 19 février 2015, C.14.0369.N).

5. En revanche, la mention, lors de la notification de l'acte attaqué, qu'un recours en annulation pouvait être introduit à son encontre devant le Conseil d'État n'a pas d'incidence sur l'examen et l'appréciation de la compétence du Conseil d'État. Les règles relatives aux compétences respectives des juridictions de l'ordre judiciaire et du Conseil d'État découlent de la Constitution et les parties ne peuvent y déroger.

6. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence précitée de la Cour de cassation, la détermination de l'objet véritable d'un litige implique de prendre en considération non seulement l'objet de la demande (le *petitum*) mais également

de s'interroger sur la nature des moyens invoqués (la *causa petendi*), afin de vérifier si la seconde condition (connexe) est également remplie avant de décider de l'incompétence du Conseil d'État.

Il appartient donc à la chambre compétente de décider si, en l'espèce, en application des principes précités, le présent recours porte sur la reconnaissance d'un droit subjectif en prenant en considération non seulement l'objet dudit recours mais également la nature des moyens soulevés ».

2. L'article 159 de la Constitution impose au Conseil d'État d'écarter l'application d'un règlement entaché d'illégalité qui constitue le fondement juridique de l'acte attaqué ou qui apparaît comme un motif déterminant de son contenu. En effet, comme l'a rappelé la Cour de cassation, « les cours et tribunaux ont, en vertu de l'article 159 de la Constitution, le pouvoir et le devoir de vérifier, avant de lui donner effet, la légalité interne et la légalité externe de tout acte administratif sur lequel est fondée une demande, une défense ou une exception » (Cass., 12 janvier 2023, C.21.0486.F). Si la légalité d'un règlement, fût-il susceptible de créer une obligation juridique précise dans le chef de l'administration, est critiquée dans l'un des moyens de la requête, le bien-fondé d'un tel moyen peut aboutir à la constatation d'un défaut de base réglementaire ou de motif de droit de l'acte attaqué, sans statuer pour autant sur l'existence ou l'étendue d'un droit subjectif.

3. La partie requérante prend un moyen dans sa requête dans lequel elle estime, en substance, que l'article 5 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 15 avril 2021 « relatif à une aide aux entreprises des secteurs des discothèques, des restaurants, des cafés et de certains de leurs fournisseurs, de l'événementiel, de la culture, du tourisme et du sport dans le cadre de la crise sanitaire du COVID-19 » (ci-après : « l'arrêté du 15 avril 2021 ») viole notamment les articles 28 et 30 de l'ordonnance du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 mai 2018 relative aux aides pour le développement économique des entreprises (ci-après : « l'ordonnance du 3 mai 2018 ») et les articles 10 et 11 de la Constitution « consacrant le principe d'égalité et de non-discrimination » en ce que les conditions qu'il fixe ne permettent pas de prendre en considération adéquatement les recettes et les pertes relatives aux jeux de hasard dans le chiffre d'affaires des demandeurs d'aide.

4. Elle prend ensuite un moyen visant la décision attaquée de refus du 21 avril 2021 dans lequel elle demande, notamment, que l'application de l'article 5 de l'arrêté du 15 avril 2021 soit écarté en raison de son illégalité, dès lors qu'il impose des critères qui empêchent la prise en considération de la perte réelle des revenus relatifs aux jeux de hasard de son chiffre d'affaires réalisé en 2020.

5. Dans le dispositif de la requête, elle demande ainsi d'annuler l'article 5 de l'arrêté du 15 avril 2021 et la décision du 21 avril 2021.

6. L'article 3 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 15 avril 2021 dispose comme suit, s'agissant des conditions d'octroi de l'aide :

« Le bénéficiaire :

1° est inscrit à la BCE à la date du 31 décembre 2020 ;

2° a une unité d'établissement sur le territoire de la Région inscrite à la BCE à la date du 31 décembre 2020, y exerce une activité économique et y dispose de moyens humains et de biens propres qui lui sont spécifiquement affectés ;

3° ne bénéficie pas du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises visé à l'article 56bis du Code de la TVA ;

4° respecte ses obligations en matière de publication de ses comptes annuels et de son bilan social auprès de la Banque nationale de Belgique ;

5° n'a pas bénéficié d'une ou plusieurs des primes visées aux arrêtés suivants :

a) l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/42 du 18 juin 2020 relatif à l'octroi d'une prime pour les organisations culturelles et créatives à caractère non lucratif impactées par la crise COVID-19 ;

b) l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 12 octobre 2020 relatif à une aide en vue de l'indemnisation des organisations culturelles et créatives à caractère non lucratif affectées par les mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19 ;

c) l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 10 décembre 2020 relatif à une aide en vue de l'indemnisation des exploitants des services de taxis et de location de voitures avec chauffeur affectés par les mesures prises pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19 ».

7. Par ailleurs, l'article 4 du même arrêté, modifié par l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 30 avril 2021, dispose comme suit s'agissant de la condition de réalisation d'un chiffre d'affaires minimum :

« Le bénéficiaire a réalisé en 2019 un chiffre d'affaires supérieur aux montants repris dans le tableau suivant, calculé en fonction du nombre d'unités d'établissement actives dans la Région dont la date de début à la BCE est antérieure au 1^{er} janvier 2020 : [...] ».

8. L'article 5 du même arrêté, dont l'annulation est poursuivie, prévoit ce qui suit :

« Le chiffre d'affaires visé aux articles 4, 10, 12 et 14, est déterminé sur la base des données déclarées par le bénéficiaire à la TVA et dont le SPF Finances a accusé réception au plus tard au jour de l'entrée en vigueur du présent arrêté.

Le pourcentage de la perte de chiffre d'affaires visée aux articles 10 et 14 est calculée comme suit :

(chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2019 et le 31 décembre 2019 -
chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2020 et le 31 décembre 2020) /
chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2019 et le 31 décembre 2019.

[...] ».

9. Quant à l'article 13 de cet arrêté, il dispose comme suit s'agissant des conditions propres aux restaurants et cafés et certains de leurs fournisseurs :

« Est éligible à l'aide pour les restaurants et cafés et certains de leurs fournisseurs, le bénéficiaire qui :
1° exerce une activité parmi celles reprises à l'annexe 2, inscrite sous les activités TVA à la BCE au 31 décembre 2020 ;
2° dispose, si d'application, d'un système de caisse enregistreuse conformément à l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ».

10. Enfin, l'article 14, § 1^{er}, alinéa 2, de cet arrêté dispose que « [l]es bénéficiaires qui n'ont pas subi une perte de chiffre d'affaires d'au moins 40 % ne sont pas éligibles à l'aide visée au présent paragraphe ».

11. L'examen des deux moyens de la requête n'implique pas de statuer sur l'existence ou l'étendue d'un droit subjectif.

12. L'enjeu du recours, en ce qu'il vise la décision du 21 avril 2021, n'apparaît pas se définir autrement que comme la contestation élevée à propos d'un acte auquel il est reproché de reposer sur l'application d'un arrêté réglementaire dont une disposition est présentée par la partie requérante comme illégale. À supposer même qu'il soit conclu au fondement du moyen pris de l'illégalité de l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021, et partant à l'annulation de cet article, la partie requérante ne pourra pour autant revendiquer un droit subjectif à la prime prévue par cet arrêté. En effet, dans l'hypothèse d'une pareille annulation, la partie adverse devra modifier celui-ci afin de prévoir un calcul du chiffre d'affaires visé aux articles 4, 10 et 14, qui tiennent compte des enseignements de l'arrêt.

13. Le Conseil d'État est compétent pour en connaître.

V. Premier moyen

V.1. Thèses des parties

V.1.1. La requête

Le premier moyen, qui vise l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021, est pris de la violation des articles 28 et 30 de l'ordonnance du 3 mai 2018, des articles 10 et 11 de la Constitution consacrant le principe d'égalité et de non-discrimination, des principes généraux de bonne administration, en ce compris le devoir de minutie et le principe du raisonnable, du principe de proportionnalité, ainsi que de l'erreur manifeste d'appréciation et de l'excès de pouvoir.

Après avoir énoncé que les recettes des jeux de hasard, qui représentent souvent une part substantielle des revenus des cafés et des bars, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (article 44, § 3, 13°, du Code de la TVA), de sorte que ces recettes n'apparaissent que dans les bilans annuels, la partie requérante estime qu'en privant les exploitants du bénéfice de la prime « Tetra » sans tenir compte des recettes des jeux de hasard qui n'ont pas fait l'objet de déclarations TVA et sans tenir compte des déclarations TVA rectificatives introduites après le 19 avril 2021, l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021 viole les articles 28 et 30 ainsi que la *ratio legis* de l'ordonnance du 3 mai 2018, laquelle vise à indemniser les exploitants de bars et cafés qui ont subi un préjudice excessif en 2020 à cause de la crise de la COVID-19.

Elle ajoute que cet article 5 viole également le principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il crée une discrimination disproportionnée et injustifiée entre, d'une part, les exploitants de bars et cafés qui ne possèdent pas de recettes de jeux de hasard et, d'autre part, les exploitants de bars et cafés qui possèdent des recettes de jeux de hasard qui n'ont pas été mentionnées dans les déclarations de TVA trimestrielles.

V.1. 2. Le mémoire en réponse

La partie adverse considère que l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021 ne viole pas les articles 28 et 30 ni la *ratio legis* de l'ordonnance du 3 mai 2018.

Elle rappelle tout d'abord qu'en adoptant l'arrêté du 16 avril 2021, son intention était d'aider les entreprises qui exercent des activités assujetties à la TVA ; elle exclut dès lors du bénéfice de la prime les entreprises qui bénéficient du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises visées à l'article 56*bis* du Code de la TVA et limite les activités éligibles aux activités TVA à la BCE, telles que listées à l'annexe 2 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : « l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 »).

Elle expose qu'en conséquence, elle a calculé la perte de chiffre d'affaires sur la base des données déclarées par le bénéficiaire à l'administration de la TVA au jour de l'entrée en vigueur de l'arrêté du 16 avril 2021.

Elle explique qu'un protocole d'encadrement de traitement de données au sens de l'article 20 de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel a été conclu entre le Service public régional de Bruxelles, Bruxelles Économie et Emploi, et le SPF Finances, au terme duquel il a été convenu que le second communiquerait au premier les montants repris dans les déclarations TVA pour les trois derniers trimestres 2019 et 2020. Elle est d'avis que, ce protocole visant à assurer la transmission de l'ensemble des données permettant de calculer la perte de chiffre d'affaires, il ne se limite pas aux revenus des opérations pour lesquelles une TVA est due et qu'ont été prises en compte l'ensemble des « opérations à la sortie », en additionnant la grille 00 à la grille 47 des déclarations TVA des entreprises concernées. Elle relève que, lorsqu'il dépose une déclaration TVA, l'assujetti renseigne sous la grille 00 les « opérations soumises à un régime particulier », c'est-à-dire des opérations à la sortie pour lesquelles aucune TVA n'est due soit qu'il s'agit d'opérations pour lesquelles le déclarant est dispensé de paiement de la taxe (ex. : tabac, journaux, publications périodiques) soit qu'il s'agit d'opérations pour lesquelles le déclarant, assujetti mixte, est exempté conformément à l'article 44 du Code de TVA (ex. : recettes des jeux de hasard, transport de malade, garderie d'enfant, *etc.*).

Elle en déduit que le chiffre d'affaires pris en considération pour la vérification des 40 % de perte visé à l'article 14, § 1^{er}, al. 2, de l'arrêté du 16 avril 2021, comprend, non seulement les opérations soumises à TVA mais également les opérations exemptées de TVA en vertu de l'article 44 du Code de TVA dont font partie les recettes des jeux de hasard, en vertu de l'article 44, § 3, 13°, de ce même code. Elle conclut qu'elle a bien tenu compte de l'ensemble du chiffre d'affaires des demandeurs d'aide, y compris les recettes des jeux de hasard.

Elle remarque, par ailleurs, que le déclarant à la TVA n'a pas le choix de déclarer ou non les revenus des jeux de hasards, ceux-ci devant figurer dans la déclaration sous la grille 00, même s'ils sont exemptés de TVA.

Elle rappelle encore qu'elle a tenu compte des données déclarées à la TVA par les bénéficiaires au plus tard le jour de l'entrée en vigueur de l'arrêté du 16 avril 2021, soit le 19 avril 2021. Ce faisant, elle affirme avoir pris soin de prendre en considération l'ensemble des déclarations TVA et des déclarations TVA rectificatives relatives aux derniers trimestres 2019 et 2020 jusqu'au dernier moment utile pour obtenir du SPF Finances les informations nécessaires à la vérification des conditions pour l'obtention des primes. Elle rappelle que l'objectif était de liquider très rapidement les primes.

En ce qui concerne particulièrement les recettes liées aux jeux de hasard, elle est d'avis que si ces recettes ont été déclarées en 2020, elles devaient à tout le moins être connues avant le 31 décembre 2020. Elle conclut que le délai laissé jusqu'au 19 avril 2021 pour établir une déclaration correcte ou une déclaration rectificative était suffisant, raisonnable et proportionné.

Elle rappelle encore que le demandeur d'aide qui a des activités multiples peut faire le choix de l'aide qui correspond le mieux à son activité principale et dont il remplit les conditions : s'il estime que la perte du chiffre d'affaires évaluée sur un trimestre ne lui permet pas de remplir les conditions applicables à la prime des secteurs des restaurants et cafés, le demandeur d'aide aux activités multiples introduira une demande de prime applicable au secteur de l'événementiel, de la culture, du tourisme et du sport, laquelle est évaluée sur trois trimestres. Elle ajoute que ce choix laissé au demandeur d'aide vise à favoriser les chances d'obtenir une prime.

Elle poursuit en considérant que l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021 ne viole pas non plus le principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution. Elle estime que la comparaison effectuée par la partie requérante entre, d'une part, les exploitants de bars et cafés qui ne possèdent pas de recettes de jeux de hasard et, d'autre part, les exploitants de bars et cafés qui possèdent des recettes de jeux de hasard qui n'ont pas été mentionnées dans les déclarations de TVA trimestrielles n'est ni possible ni licite, car les exploitants de la seconde catégorie sont dans une situation illégale. Elle constate qu'il s'agit d'assujettis mixtes, lesquels doivent renseigner les recettes de jeux de hasard sous la grille 00 de la déclaration fiscale afin de permettre à l'administration de la TVA de vérifier la correcte application de l'article 46 du Code de TVA et que s'ils

s'abstiennent de le faire, ils violent l'article 18 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992.

Selon elle, en distinguant au sein du secteur des restaurants et cafés et certains de leurs fournisseurs, d'une part, les exploitants de bars et cafés qui ne possèdent pas de recettes de jeux de hasard et, d'autre part, les exploitants de bars et cafés qui possèdent des recettes de jeux de hasard qui n'ont pas été mentionnées dans les déclarations de TVA trimestrielles, la partie requérante compare des situations absolument identiques « puisqu'en introduisant une demande d'aide sur la base du chapitre 5 de l'arrêté du 15 avril 2021, elles ont déclaré toutes deux exercer une activité sous le code NACE "56.301 cafés et bars" ».

Elle ajoute qu'à supposer que les deux catégories de personnes mentionnées soient dans des situations différentes et soient traitées de manière identique — *quod non* — le but poursuivi constitue un motif légitime, raisonnable et proportionné justifiant le même traitement. Elle rappelle la *ratio legis* de l'ordonnance du 3 mai 2018 et spécialement des articles 28 et 30, laquelle ressort des travaux préparatoires, à savoir, d'une part, pouvoir agir rapidement pour soutenir les entreprises touchées par un événement extraordinaire et, d'autre part, répondre efficacement aux besoins des entreprises bruxelloises en octroyant des habilitations larges afin de permettre au Gouvernement en fonction de ses politiques économiques de pouvoir déterminer les secteurs ayant droit à l'aide.

Elle estime que la prise en compte des montants repris dans les déclarations trimestrielles à la TVA pour les derniers trimestres 2019 et 2020 constitue un critère objectif et fiable qui permet de rendre compte avec exactitude de la perte de chiffre d'affaires causée par les mesures adoptées dans le cadre de la crise de la COVID-19. Elle ajoute que la prise en compte du chiffre d'affaires figurant dans les comptes annuels a été envisagée, mais a été rapidement écartée pour les raisons suivantes :

- de nombreuses entreprises éligibles à l'aide « Tetra » n'ont pas l'obligation de publier les comptes annuels en vertu des articles 3:9 du Code sur les sociétés et associations (CSA) ;
- les entreprises ont l'obligation de déposer les comptes annuels au plus tôt 30 jours après leur approbation par l'assemblée générale et au plus tard 7 mois après la clôture de l'exercice (articles 3 :10 et 3 :12 du CSA), de sorte que les comptes annuels relatifs à l'exercice 2020 de la majeure partie des entreprises n'étaient pas encore déposés ;
- aucune disposition légale n'oblige les entreprises à mentionner leur chiffre d'affaires dans les comptes annuels publiés de sorte qu'il n'est pas nécessairement

possible d'avoir connaissance de la perte de ce chiffre d'affaires sur la base de cette publication.

En ce qui concerne le but poursuivi par le critère visé à l'article 5 de l'arrêté de 16 avril 2021, elle précise qu'il permet « de disposer de données aisément accessibles afin de pouvoir traiter le plus rapidement et le plus efficacement possible les demandes de primes eu égard au contexte d'urgence décrit ci-avant ».

En tenant compte des données déclarées par le bénéficiaire à la TVA pour le calcul de la perte de chiffre d'affaires, elle soutient avoir utilisé un moyen justifié, adéquat et proportionné par rapport au but légitime poursuivi (à savoir, permettre un traitement rapide et efficace des demandes d'aides pour des activités ciblées).

V.1.3. Le mémoire en réplique

La partie requérante réplique, tout d'abord, que la possibilité de déclarer le chiffre d'affaires non soumis à TVA sous le code 00 n'existe que pour les assujettis.

Or, elle fait valoir qu'un exploitant de jeux de hasard qui n'exerce aucune autre activité assujettie à TVA n'est pas tenu de faire une déclaration TVA trimestrielle. Elle estime dès lors qu'en excluant de toute indemnisation les commerçants dont l'activité n'est pas soumise à la TVA, l'article 5 de l'arrêté du 15 avril 2021 est entaché d'illégalité.

Elle soutient ensuite que cette disposition aurait dû tenir compte de la spécificité du secteur des jeux de hasard où il existe généralement un important décalage entre le moment où la recette est encaissée et celle où elle est comptabilisée.

Elle affirme à nouveau qu'en ne tenant pas compte de cette spécificité, l'arrêté du 15 avril 2021 ne permet pas d'apprécier correctement la perte de chiffre d'affaires réelle des exploitants de jeux de hasard entre 2019 et 2020.

V.2. Examen

1. L'article 28 de l'ordonnance du 3 mai 2018, modifié par l'article 3 de l'ordonnance du 15 juillet 2021, qui produit ses effets à la date du 13 mars 2020, dispose comme suit :

« Le Gouvernement peut octroyer une aide aux entreprises dont l'activité économique est touchée par une calamité naturelle, une perturbation grave de

l'économie telle que visée à l'article 107 (3) b du TFUE ou un événement extraordinaire, pour la réparation des dommages matériels, les investissements et dépenses de relance, pour les pertes de revenus et pour les charges d'exploitation permanentes.

Le Gouvernement peut, dans le cadre de la présente aide :

1° déterminer ce qu'il faut entendre par calamité naturelle, perturbation grave de l'économie et événement extraordinaire ou reconnaître certaines occurrences comme telles ;

2° déterminer les entreprises admissibles ou exclues, les conditions d'éligibilité et les critères d'attribution ;

3° déroger à l'article 41, 3°, et à l'article 45 ».

2. L'article 30 de la même ordonnance dispose comme suit :

« § 1^{er}. Le Gouvernement détermine pour chacune des aides prévues par la présente ordonnance la forme, l'intensité et la durée de l'aide et les dépenses et les investissements éligibles.

L'aide prend la forme d'une prime, d'une avance récupérable, d'une exonération du précompte immobilier ou d'un amortissement accéléré.

L'intensité de l'aide peut varier en fonction de la taille de l'entreprise.

Le Gouvernement détermine les secteurs exclus en tenant compte de la réglementation européenne, des règles répartitrices de compétences et de sa politique économique.

§ 2. Le Gouvernement peut accorder des majorations d'aides si le bénéficiaire satisfait aux objectifs suivants :

[...]

§ 3. Le Gouvernement peut déterminer, par bénéficiaire, le montant maximal de chaque aide, ainsi que le nombre maximal et le montant total des aides octroyées pour une période déterminée.

Le Gouvernement peut également déterminer, pour chaque aide, le nombre maximal qui peut être octroyé annuellement.

§ 4. Le Gouvernement détermine la procédure et les délais pour l'instruction des dossiers de demande d'aide, ainsi que pour la liquidation de l'aide ».

3. L'article 14, § 1^{er}, de l'arrêté du 16 avril 2021 dispose comme suit :

« Pour le bénéficiaire inscrit à la BCE avant le 1^{er} octobre 2019, l'aide consiste en une prime par unité d'établissement active dans la Région dans les secteurs des restaurants et cafés et de certains de leurs fournisseurs, dont la date de début à la BCE est antérieure au 1^{er} janvier 2021, dont le montant est déterminé conformément au tableau suivant :

[...]

Les bénéficiaires qui n'ont pas subi une perte de chiffre d'affaires d'au moins 40 % ne sont pas éligibles à l'aide visée au présent paragraphe ».

4. L'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021 dispose comme suit :

« Le chiffre d'affaires visé aux articles 4, 10, 12 et 14, est déterminé sur la base des données déclarées par le bénéficiaire à la TVA et dont le SPF Finances a accusé réception au plus tard au jour de l'entrée en vigueur du présent arrêté.

Le pourcentage de la perte de chiffre d'affaires visée aux articles 10 et 14 est calculée comme suit :

(chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2019 et le 31 décembre 2019 -
chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2020 et le 31 décembre 2020) /
chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} octobre 2019 et le 31 décembre 2019.

[...] ».

5. Parmi les données déclarées à l'administration de la TVA, figurent « les opérations soumises à un régime particulier », dont font partie les opérations exemptées de TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA, notamment les recettes des jeux de hasard (article 44, § 3, 13°, de ce même code). Elles sont reprises à la grille « 00 » de la déclaration (annexe I de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992).

6. Il s'ensuit que l'article 5 de l'arrêté du 16 avril 2021 tient compte de l'ensemble du chiffre d'affaires des demandeurs d'aide, y compris celui issu des recettes des jeux de hasard.

7. S'agissant de ces recettes relatives au dernier trimestre de l'année 2020, le délai laissé jusqu'au 19 avril 2021 pour établir une déclaration correcte ou une déclaration rectificative peut être considéré comme suffisant, raisonnable et proportionné, compte tenu de l'objectif poursuivi par la mesure d'aide, à savoir fournir rapidement une aide financière aux entreprises touchées par la pandémie de la COVID-19.

8. Par ailleurs, les exploitants de « restaurants et cafés » dont fait partie la partie requérante, sont assujettis à la TVA et doivent dès lors remplir une déclaration trimestrielle.

9. Le moyen, en ce qu'il est pris de la violation des articles 28 et 30 de l'ordonnance du 3 mai 2018, n'est pas fondé.

10. L'argument de la partie requérante selon lequel l'article 5 de l'arrêté violerait les articles 10 et 11 de la Constitution « en ce qu'il crée une discrimination disproportionnée et injustifiée entre, d'une part, les exploitants de bars et cafés qui ne possèdent pas de recettes de jeux de hasard et, d'autre part, les exploitants de bars

et cafés qui possèdent des recettes de jeux de hasard qui n'ont pas été mentionnées dans les déclarations de TVA trimestrielles » repose sur un postulat erroné.

11. En effet, les exploitants de bars et cafés qui bénéficient de recettes de jeux de hasard doivent renseigner celles-ci sous la grille « 00 » de leur déclaration TVA. À défaut, ils violent l'article 18 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 qui impose aux personnes tenues au dépôt de la déclaration TVA de la remettre à l'autorité *ad hoc* dans un délai déterminé. Partant, la seconde catégorie envisagée par la partie requérante ne peut légalement exister. À supposer que ce faisant, la partie requérante envisage les recettes de jeux de hasard afférentes au trimestre envisagé mais comptabilisée plus tard, elle ne tient pas compte de la possibilité de déposer une déclaration TVA rectificative, permettant de mettre en adéquation celle-ci et la période de perception des recettes de jeux de hasard.

12. Le moyen, en ce qu'il est pris de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution, n'est pas fondé.

13. En conclusion, le moyen n'est fondé en aucun de ses deux griefs.

VI. Second moyen

Le second moyen, qui vise la décision de refus prise le 21 avril 2021, n'a pas été examiné par l'auditeur rapporteur. Il y a lieu de rouvrir les débats afin que ce moyen soit examiné par le membre de l'auditorat désigné par l'Auditeur général adjoint.

PAR CES MOTIFS, LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1^{er}.

Les débats sont rouverts.

Article 2.

Le membre de l'auditorat désigné par M. l'auditeur général adjoint est chargé de poursuivre l'instruction du recours, en examinant le second moyen.

Article 3.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, le 21 décembre 2023, par la XV^e chambre
du Conseil d'État, composée de :

Anne-Françoise Bolly,
Marc Joassart,
Élisabeth Willemart,
Frédéric Quintin,

présidente de chambre,
conseiller d'État,
conseiller d'État,
greffier.

Le Greffier,

La Présidente,

Frédéric Quintin

Anne-Françoise Bolly